

大阪府の新公会計制度

～ 真の地域主権の確立に向けた取組み～

中間報告

平成21年12月
大阪府新公会計制度プロジェクトチーム

目 次

はじめに	1
第1 新公会計制度の導入の意義と会計基準	2
1 現行制度の課題と新公会計制度導入の意義	2
（1）官庁会計制度の課題	2
（2）新公会計制度導入の意義	2
（3）総務省方式による財務諸表	3
2 新公会計制度により作成する財務諸表	5
（1）検討の視点	5
（2）企業会計との相違	6
（3）大阪府の財務諸表の概要	6
（4）財務諸表の作成単位	13
（5）主要な項目の計上方法等	14
第2 財産の調査	21
1 大阪府の財産管理	21
2 財産調査の実施	22
（1）事業用資産の調査	23
（2）インフラ資産の調査	23
第3 財務諸表を作成するシステム	25
1 複式簿記を行うシステムの構築	25
2 日々仕訳方式の採用	25
3 財務会計システム	25
（1）財務会計システムの役割	25
（2）収入・支出の複式仕訳データの作成	26
（3）人件費など共通経費の事業別配賦	27
（4）非現金取引の複式仕訳データの作成	27
4 関連システム	27
（1）財産管理のシステム	27

(2) 物品調達システム	2 8
(3) 債権管理のシステム	2 9
(4) 電子調達システム	2 9
(5) 建設C A L Sシステム	2 9
第 4 財務諸表の活用方策	3 0
1 新公会計制度に基づく行政運営	3 0
(1) アカウタバリティの充実	3 0
(2) マネジメントの強化	3 2
2 財務諸表の具体的な活用について	3 5
(1) アカウタバリティの充実	3 5
(2) マネジメントの強化	3 5
第 5 今後の検討の方向性	3 7
1 更なる検討について	3 7
2 職員の意識改革	3 7
3 全国的な基準の統一に向けて	3 8
4 他団体のシステム改修に対する協力	3 8
参考資料	
・財務諸表の様式	4 1
貸借対照表 [参考 1 - 1]	4 1
行政コスト計算書 [参考 1 - 2]	4 2
キャッシュ・フロー計算書 [参考 1 - 3]	4 3
純資産変動計算書 [参考 1 - 4]	4 4
・新公会計制度アドバイザーについて [参考 2]	4 5
・新公会計制度アドバイザー会議検討項目 [参考 3]	4 6
・大阪府新公会計制度庁内連絡会議 [参考 4]	4 9
・地方公会計に関するこれまでの経緯 [参考 5]	5 1
・諸基準の比較表 [参考 6]	5 2
・大阪府新公会計制度導入スケジュール [参考 7]	5 3

はじめに

大阪府では、平成 24 年度から、既存の地方自治体の会計制度である単式簿記・現金主義会計の仕組みに、民間企業の会計制度である複式簿記・発生主義会計を採り入れた、新公会計制度を導入する。

企業会計的手法を導入する目的は、今までの官庁会計では見えなかったコスト情報、ストック情報を明らかにし、アカウントビリティとマネジメントを充実させることにある。大阪府が新公会計制度を導入するに当たっては、他の地方自治体に先駆けて平成 18 年度から同制度を導入した東京都の協力を得ながら、その仕組みを参考にし、更に検討を重ね、より一層のアカウントビリティとマネジメントを達成することが可能な仕組みの構築を目指している。

会計制度の変革のみによって、現下の厳しい財政状況が好転するものではない。新公会計制度によって得られた情報を活用し、事業の見直し、一層の効率化、選択と集中をいかに実現していくかが重要になる。これまでに見えなかった財務情報を明らかにする取組みは、地方自治体が自らをさらに追い込み、厳しい説明責任と事業改善への圧力を増すことにつながるかもしれない。しかし、そのような試練を乗り越えて初めて、真の地域主権が達成できることになる。

本報告書は、新公会計制度アドバイザーの意見を聴きながら、新公会計制度導入に関わる会計処理やシステム、活用方策等について、現時点までの検討状況と今後の検討の方向性をまとめたものである。この中間報告の内容について広く御意見をいただき、更に詳細な検討を実施していくことにより、大阪府の新公会計制度が目指す目的を達成できるものとなるよう取組みを進める。

第1 新公会計制度の導入の意義と会計基準

1 現行制度の課題と新公会計制度導入の意義

(1) 官庁会計制度の課題

官庁会計は現金主義、つまり、税、使用料、公債の発行等による現金収入と、給与、工事請負費、基金の積み立て等による現金支出の結果を示す会計である。その前提として現金主義による予算制度があり、予算で定められた枠内において現金を執行し、予算と決算の対比を明らかにする。このため、官庁会計の結果として示される歳入歳出決算では、予算準拠性を明らかにすることはできるが、資産形成と費用の区分、借入金と収益の区分がないために、企業会計が目的としている財政状態と経営成績を会計情報として明らかにすることができない。また、資本取引と損益取引の明瞭な区分がないために、基金や他会計からの借入金についても、その会計から見れば本来負債であるにもかかわらず、収益的に扱い赤字の穴埋めに使われていることが決算情報としては見えにくい構造となっているなどの問題がある。

表1 平成20年度大阪府歳入歳出決算の概要

(単位：億円)						
区分	予算現額	歳入決算額	歳出決算額	形式収支	翌年度へ繰り越すべき財源	実質収支額
一般会計	29,561	29,291	29,114	177	73	104
特別会計	10,619	10,612	10,528	84	14	70
合計	40,180	39,903	39,642	261	87	174

既存の歳入歳出決算においては、歳入には、地方債の発行、基金の取り崩し、歳出には、地方債の償還、基金の積み立て、建物の建設など様々な項目が含まれているので、経営成績といった情報は見えてこない。

このような歳入歳出決算は地方自治法、施行令等で様式や項目が細かく定められており、全国の自治体が基本的に同じ形で決算書類を作成し、監査を経た上で議会において審議され、公表されるという仕組みになっている。

(2) 新公会計制度導入の意義

こうした官庁会計に対して、企業会計では複式簿記・発生主義会計という手

法をとっている。複式簿記は仕訳という仕組みを通じて、収入と支出を2面的に把握する。つまり、支出であればそれが単年度限りの費用であるのか、複数年度使用可能な資産の購入であるのか、財産の積み立てなのか、収入であれば、それがその会計年度の収益であるのか、将来的に償還しなければならない負債であるのか、財産の取り崩しなのかといった情報を明らかにする。これにより、その収入と支出が単年度限りのフローであるか、それとも当該年度以降も利用可能なストックなのかを記録することが可能となる。

また、発生主義会計という考え方に基づくと、現金の収入・支出以外にもコストとして認識する。例えば建物などの資産の原価について、資産が利用できる年数に応じて毎年のコストとして認識する減価償却費、将来の支出を伴う負担について当該年度に負担すべき金額をあらかじめ当該年度の費用として認識する引当金のような考え方がある。

その結果、例えば現金主義会計であれば、行政サービスを提供する施設を借りた場合と購入した場合で毎年度の収支が大きく異なってくるのに対して、発生主義会計では、減価償却という手法を通じて資産を費用化することにより、その年度に負担すべき実質的なコスト情報を提供することができる。

現金主義会計のままでこれらの情報を正確に認識し、統一的に分かりやすく表示するのは困難である。ストック情報、コスト情報を認識する手段としては、すでに体系的に組み立てられている企業会計の仕組みを導入することが近道であり、企業会計と共通のルールを用いることで、その情報を受け取る側にとっても理解しやすいものとなる。

さらに、複式簿記を導入することにより、会計処理とは別々の仕組みとなっている現金以外の財産の管理と、会計による収入・支出が連動することにより、資産や債権の金額の検証が行いやすくなり、財産管理の正確性が増すという利点もある。

(3) 総務省方式による財務諸表

地方自治体の保有している資産、負債といったストック情報、減価償却費などを含んだコスト情報を把握する必要性は早くから認識されていた。総務省は地方自治体の財務諸表¹の作成を推進する方針として、平成12年3月に「普通

¹ 総務省では「財務書類」と呼称している。

会計バランスシート」の作成方法を、平成13年3月には「行政コスト計算書」の作成方法を公表した。しかし、これらに基づいて作成された財務諸表は複式簿記による金額ではなく、例えば、固定資産の金額については、「普通建設事業費」という項目で支出した金額の累積によるものであり、実際の資産の有り高を示すものではなかった。また、そこから算定された減価償却費についても正確性を欠くなどの問題があった。

平成18年4月に総務省は「新地方公会計制度研究会」を設置し、翌月に「報告書」を公表した。この報告書は、「地方の新しい公会計の整備を促進するため、地方公共団体が公会計の整備に自主的に取り組む上で参考となるモデルを提案するもの」であり、「基準モデル」と「総務省方式改訂モデル」の2通りの考え方を示した上で、「本報告書が提案するモデルを参考に、できるだけ早期に、かつ、各団体の規模等に応じて、公会計の整備を進めることが期待される。」とされている。また、平成19年10月には、「公会計の整備推進について」(自治財政局長通知)により、すべての地方自治体が貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書及び資金収支計算書の財務4表を作成することを求めた。

この2つの「モデル」のうち、基準モデルについては以下のような特徴がある。

- ・ 税収を住民からの出資として考え、純資産の増加として扱うこと。
- ・ 固定資産を事業用資産とインフラ資産に大別した上で、事業用資産の土地については、時価ベースで定期的に再評価する一方で、インフラ資産や建物等については、取得価額を基準とし再評価を行わないこと。
- ・ 事業用資産については減価償却費を計上するが、インフラ資産については減価償却費を計上せず純資産の内訳の変動とするため、行政コスト計算書にコスト情報が反映されないこと。
- ・ 純資産変動計算書に固定資産の増減等も反映されていること。

基準モデルは純資産変動計算書の構成が複雑であり、また、民間企業会計基準及び国際公会計基準とも構造的に異なる部分が多く、理解しづらいためアカウントビリティという点では課題が残る。

2つのモデルのもう1つである総務省方式改訂モデルは、個々の複式記帳によらず、地方財政状況調査(以下、「決算統計」という。)の事後的な組替えに

より財務諸表を作成するものであり、また固定資産の価額については、当面の間、簡便な方法として普通建設事業費の累計額によることを許容している。したがって、複式簿記による会計処理の積み上げの結果として作成する財務諸表に比べると正確性に課題があるだけでなく、全体の財務情報を得ることはできるものの、個別の事業や組織についての財務情報を把握することができないなどの課題がある。

2 新公会計制度により作成する財務諸表

(1) 検討の視点

大阪府の新公会計制度導入に当たっては、次のような観点から検討を行う必要がある。

- ・信頼性及び検証可能性が確保できる会計制度であること。
- ・個別の組織、事業におけるマネジメントに活用できること。
- ・財務諸表の利用者にとって分かりやすいこと。
- ・作成のための労力及びコストをできるだけ軽減するシステムであること。

具体的には、総務省方式改訂モデル、基準モデル、東京都会計基準、国際公会計基準、民間の企業会計基準、公営企業会計基準等の諸基準の比較検討を行うとともに、公会計に精通した公認会計士を新公会計制度アドバイザーに委嘱し、専門的見地から助言を得ることにより、地方自治体がより有用な財務情報をより明瞭に表示するための会計処理の基準の検討を行っている。現時点における検討結果は以下のとおりである。

なお、この大阪府会計基準（仮称）を適用するのは現金主義会計に基づく会計処理をしている一般会計及び特別会計であり、公営企業法を適用し既に複式簿記・発生主義による会計処理を行っている水道事業会計等の公営企業会計には直接適用するものではない。

表2 大阪府の会計一覧

一般会計	} 新公会計制度を 適用する会計 (15会計)
大阪府営印刷所特別会計	
流域下水道事業特別会計	
港湾整備事業特別会計	
関西国際空港関連事業特別会計	
箕面北部丘陵整備事業特別会計	
不動産調達特別会計	
公債管理特別会計	
市町村施設整備資金特別会計	
証紙収入金整理特別会計	
母子寡婦福祉資金特別会計	
中小企業振興資金特別会計	
農業改良資金特別会計	
沿岸漁業改善資金特別会計	
林業改善資金特別会計	
水道事業会計	} 公営企業会計 による会計 (5会計)
工業用水道事業会計	
地域整備事業会計	
まちづくり促進事業会計	
中央卸売市場事業会計	

(2) 企業会計との相違

民間企業が利益獲得を主たる目的としているのに対して、行政においては公共サービスの提供を通じた住民福祉の向上を目的としており、根本的に存立目的が異なる。

特に行政の特徴としては、主たる収入である税は個々の行政サービスとの関係では直接の対価性はなく、個別の事業を見た場合、事業単独では不採算のものが大多数である。また、資産についても対価性のない道路などの土地や構築物がかなりの比重を占めるなど独特の構成となっている。

このため、大阪府の財務諸表については、収益性という視点ではなく、府民にとっての有用性という視点から作成する必要がある。具体的には、従来の官庁会計では見えなかった資産や隠れた債務、コストの構成及び個別の事業や組織の財務状況などを明確にすることが必要であり、それらの目的が達成可能な会計基準を策定する必要がある。

(3) 大阪府の財務諸表の概要

財務諸表の目的

財務諸表とは、企業がその活動に伴う利益や資産・負債の状況、キャッシュ・フローの増減などを、利害関係者に明らかにするための書類である。

大阪府では、財務諸表を作成することにより、従来の官庁会計の決算では見えなかった資産や負債の情報を一覽的に表示し、現金支出を伴わない減価償却費などを含めたフルコストを明らかにするとともに、現金がどのような目的で使われているかなどを明らかにする。

財務諸表の構成

企業会計の財務諸表は一般的に、貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書の4つとなっている。これに対して大阪府の財務諸表は、貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書とした。企業会計の損益計算書が行政コスト計算書、株主資本等変動計算書が純資産変動計算書に対応した構成とし、さらに財務諸表の基本的な処理方針や財務諸表の情報を補うために注記及び附属明細表を付する。

貸借対照表

貸借対照表は、年度末時点におけるストック情報、つまり、現金預金、建物・土地などの資産、地方債、借入金、退職手当引当金等の負債、資産と負債の差額である純資産の有り高を明らかにする。

構成としては、資産の部、負債の部及び純資産の部に区分して表示し、資産及び負債については、原則として1年以内に現金化又は返済・償還するか否かにより流動と固定に分類して表示する。

資産の部のうち固定資産については、事業用資産、インフラ資産、建設仮勘定及び投資その他の資産に大別し、勘定科目ごとに年度末時点の有り高を表示する。償却資産については減価償却累計額を差し引いた金額を表示し、勘定科目ごとの減価償却累計額及び当該年度の減価償却費は別途附属明細表で明らかにする。

負債の部としては、借入金、地方債を流動負債と固定負債に分けて計上する。その他に賞与引当金、退職手当引当金等を計上する。

純資産の部としては、純資産の金額及び当期の増減額を示すものとし、純資産の変動については別途純資産変動計算書で表示する。

図1 大阪府の貸借対照表の概要

貸借対照表	
平成 年3月31日現在	
資産の部	負債の部
流動資産 現金預金、未収金、短期貸付金、 貸倒引当金など	流動負債 短期借入金、短期地方債、賞与 引当金など
固定資産 事業用資産 建物、工作物、土地など インフラ資産 建物、工作物、土地など 建設仮勘定 投資その他の資産 出資金、長期貸付金、基金など	固定負債 長期地方債、長期借入金、退職 手当引当金など
	負債の部合計
	純資産の部
	純資産 うち当期増減額
	純資産の部合計
資産の部合計	負債及び純資産の部合計

行政コスト計算書

行政コスト計算書は、企業会計の損益計算書と同様に、当期に属する費用と収入²を計上し、その差額を明らかにする。このため、従来の官庁会計の歳入歳出決算には含まれる建物、土地、出資金などの固定資産の増加を伴う支出や、基金の積み立て、取り崩し、地方債の発行・償還による収支等は行政コスト計算書には計上されず、逆に歳入歳出決算にはない減価償却費、引当金の繰入額の費用等は計上される。

行政コスト計算書の構成としては、主たる行政サービスの提供に係る費用とその財源である税金等を行政収支、受取利息や支払い利息等を金融収支、固定資産の売却等を特別収支の3つに大別し、また、行政収支と金融収支の合計を通常収支とする。最後に全体の収支を当期収支差額として表示する。

行政コスト計算書の勘定科目は、決算統計の「性質別」の区分を基に設定する。決算統計とは、総務省が地方自治法に基づき統一的に行う地方自治体の決算についての統計調査のことであり、性質別とは、人件費、物件費、普通建設事業費など、その経済的性質を基準とした分類である。

² 企業会計では「収益」としているが、民間企業と地方自治体の存立目的の相違を考慮して、大阪府では収入としている。

この決算統計の性質別を用いることは、定義が定まっているため新たに枠組みを構築する必要がないこと、全国自治体が共通に用いているため他自治体と比較しやすいことなどの利点がある。

図2 大阪府の行政コスト計算書の概要

行政コスト計算書	
自平成 年4月1日 至平成 年3月31日	
通常収支	
行政収入	府税、地方交付税、使用料など
行政費用	人件費、物件費、減価償却費など
行政収支差額	
金融収入	受取利息及び配当金
金融費用	公債費(利子)、公債発行費など
金融収支差額	
通常収支差額	
特別収支	
特別収入	固定資産売却益など
特別費用	固定資産売却損など
特別収支差額	
当期収支差額	

キャッシュ・フロー計算書

キャッシュ・フロー計算書は、どのような要因で現金が増減したかを明らかにする。

キャッシュ・フロー計算書の構成としては、民間企業の区分である営業活動、投資活動、財務活動に対応した行政サービス活動、投資活動、財務活動の3つに区分し、それぞれの収入と支出を明らかにし、その後全体に全体の収支を収支差額合計として表示し、さらに前年度からの繰越金を表示し、それを加えた総合計額を形式収支として表示する。

各活動区分の内容として、行政サービス活動では、基本的に行政コスト計

算書に関わる現金収支として、税や使用料等の収入及び給与や補助金等の支出を計上する。表示方法としては、行政コスト計算書との対応関係が分かるように原則として行政コスト計算書の勘定科目を用い、科目ごとの収入・支出を示す直接法により表示する。

投資活動では、建物や土地などの有形固定資産の取得による支出、基金の積み立て、取り崩しに係る収入・支出等を計上する。

財務活動では、地方債や借入金など、将来的に返済義務を負う資金調達による収入及びその償還・返済による支出等を計上する。

図3 大阪府のキャッシュ・フロー計算書の概要

キャッシュ・フロー計算書	
自平成 年4月1日 至平成 年3月31日	
行政サービス活動収入 府税、地方交付税、使用料など	
行政サービス活動支出 人件費、物件費、維持補修費など	
行政サービス活動収支差額	
投資活動収入 資産売却収入、基金取崩額など	
投資活動支出 物件費、普通建設事業費など	
投資活動収支差額	
財務活動収入 地方債発行額、他会計借入金など	
財務活動支出 地方債償還額、他会計借入金等償還額	
財務活動収支差額	
収支差額合計	
前年度からの繰越金	
形式収支	

なお、企業会計では一般的に貸借対照表と損益計算書を作成したあとに、間接法により、その数値を基に調整を加えてキャッシュ・フロー計算書を作成するが、大阪府においては、通常の仕訳と同時にキャッシュ・フロー科目も選択するので、貸借対照表、行政コスト計算書と同時に、直接法により作成する。

純資産変動計算書

純資産変動計算書は純資産の変動要因を明らかにする。

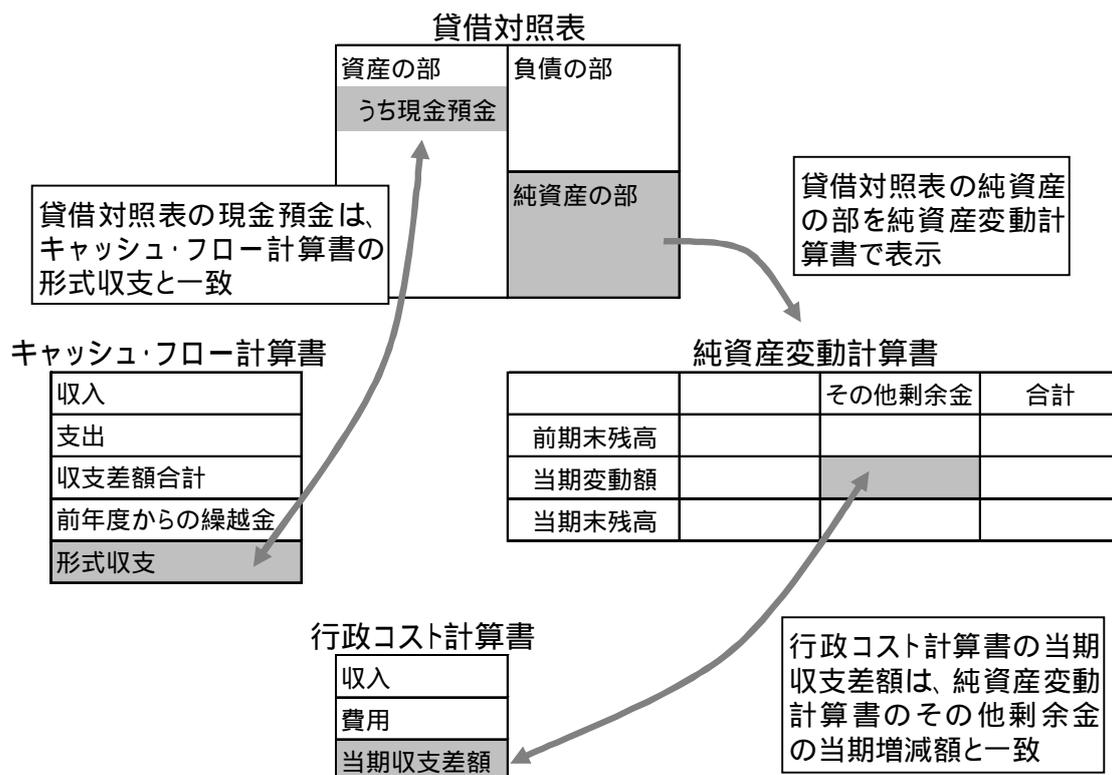
純資産の変動要因としては、行政コスト計算書の当期収支差額が主なものとなるが、大阪府の財務諸表の作成については、会計別により作成するため、会計間における財産、地方債等の変動状況も明らかにする。

図4 大阪府の純資産変動計算書の概要

純資産変動計算書
自平成 年4月1日 至平成 年3月31日

	開始残高相当	会計間の取引	その他剰余金	合計
前期末残高				
当期変動額				
当期末残高				

図5 財務諸表の関連



注記、附属明細表

財務諸表を作成するに当たっては、減価償却費や引当金の計上基準など、財務諸表がどのような算定方法で作成されているかを明らかにする必要がある。また、固定資産の勘定科目ごとの減価償却費及び減価償却累計額の金額や、債務負担行為など負債ではないが将来的に負担が発生するものについての情報を示すことも有用である。このため、財務諸表の情報を補うために注記及び附属明細表を付する。具体的な掲載項目は以下のとおりである。

(注記)

- ・重要な会計方針として、減価償却基準、出資金の評価基準、引当金の計上基準等
- ・重要な会計方針の変更があった場合はその旨、理由及び影響額等
- ・重要な後発事象として、主要な業務・組織等の大幅な変更、地方財政制度の大幅な変更等
- ・偶発債務として、会計年度末においては現実の債務ではないが、将来、一定の条件を満たすような事実が生じた場合に債務となる主要なもの
- ・追加情報として、出納整理期間についての説明、勘定科目の説明、その他財務諸表の内容を理解するために必要と認められる事項等

(附属明細表)

- ・有形固定資産等の増減
- ・売却可能資産一覧表
- ・各基金及び基金借入金の増減一覧表
- ・地方債の償還予定表
- ・資産及び負債の目的別一覧表
- ・貸倒引当金の債権ごとの内訳
- ・府税について税目ごとの収入の一覧表
- ・収入及び費用の目的別一覧表
- ・出納整理期間中の現金預金等の増減状況を示した要約財務諸表
- ・利子補給等に係る債務負担行為の翌年度以降の支出予定額
- ・繰越事業に係る将来の支出予定額

(4) 財務諸表の作成単位

地方自治体が財務諸表を作成する目的としては、地方自治体全体の財政状態、経営成績等を明らかにし、中長期の財政計画等の立案に資するということと、個別の組織・事業等のコスト等を明らかにし、業務改善を行っていくなどの目的がある。

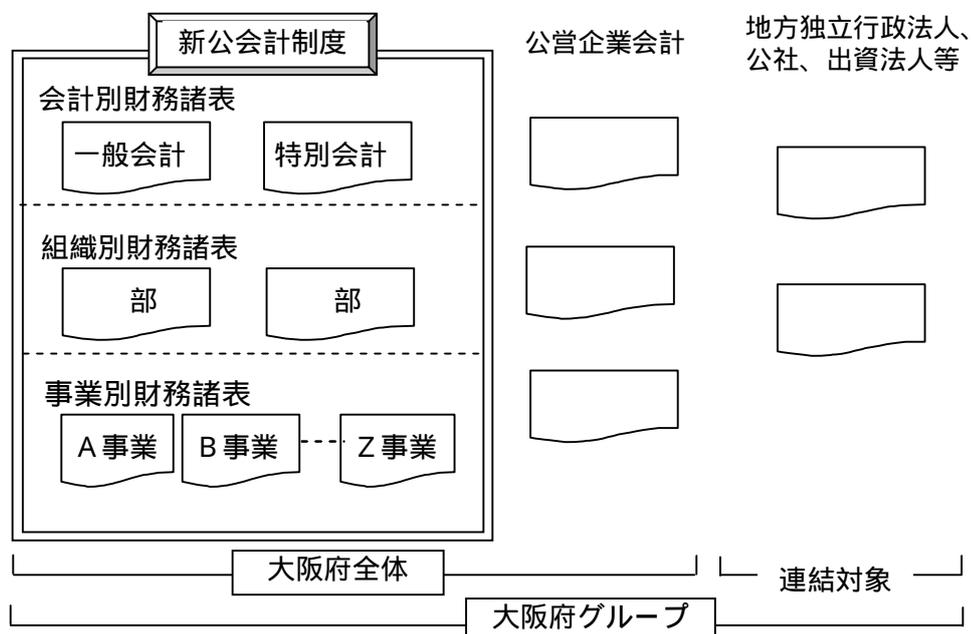
地方自治体全体の財政状態等を明らかにするため、大阪府全体の財務諸表を作成する。大阪府全体の財務諸表は新公会計制度で対象となる一般会計と各特別会計の財務諸表と公営企業会計に基づく財務諸表から構成される。さらに経済的実体としての「大阪府グループ」の財政状態等を把握するため、地方独立行政法人、公社、出資法人等を含めた大阪府連結財務諸表も作成する。大阪府全体の財務諸表及びそれを構成する財務諸表はホームページ等で広く公開する。

個別の組織及び事業のコスト情報を明らかにするためには、細分化した財務諸表を作成する必要がある。このため、組織別、事業別の財務諸表を作成する。

部局ごとの財務諸表は、組織マネジメント及び組織の目標設定とその成果についての説明責任の遂行に活用していく。さらに、現在公表している主要事業、及び各事業所といった所属ごとにも財務情報の把握をできるようにし、事業改善等に活用していく。

なお、固定資産、地方債及びその支払利子、人件費等についても帰属する組織、事業を特定し割り振った上で財務諸表に計上する。

図6 財務諸表の作成単位



(5) 主要な項目の計上方法等

出納整理期間の取扱い

地方自治体においては、年度終了後の4月1日から5月31日までの収入及び支出について、3月31日にまでに意思決定したものについては、当該年度に含める出納整理期間という制度がある。企業会計には出納整理期間は存在せず、行政特有の制度であることから、発生主義の導入に当たっては、この取扱いについて検討が必要となる。

発生主義を厳密に適用すれば、出納整理期間中の取引を含めないこととなり、貸借対照表は、作成基準日である年度末(3月31日)の財政状況を表すこととなる。この場合、旧年度と新年度の現金収支を伴う取引の混在が生じないことから、現金をはじめ、資産・負債の残高の検証が容易となる。

しかし、一方で、官庁会計は出納整理期間中の増減を前提とした予算制度及び決算制度となっていることから、財務諸表において出納整理期間中の増減を含めることにより以下の利点がある。

- ・決算審査等の際に、官庁会計決算を補完する資料として活用可能となる。
- ・予算制度との整合性を保つことにより、予算編成に活用しやすい。
- ・現行の総務省の2つのモデル、東京都会計基準とも整合し、比較しやすい。

こうした点を総合的に検討し、大阪府の財務諸表は出納整理期間中の現金の未収・未払の整理を反映させた金額で作成することとする。なお、年度末時点での現金及び資産・負債残高の検証の重要性に鑑み、出納整理期間を含まない財政状態を把握するため、附属明細表として出納整理期間中の増減状況等を示した要約財務諸表を作成する。

固定資産

表示

地方自治体においては、行政サービスを提供するために庁舎や学校などの建物、道路や港湾施設など様々な公有財産を多数保有しているが、これらの公有財産について、公有財産の性質ごとの資産額を明らかにするために、財産の利用目的に応じて事業用資産とインフラ資産に大別する。

公有財産のうち、社会経済活動の基盤施設となっていること、長期間に

わたる効用を持ち、かつ、広範なネットワーク性をもつこと、地方自治体により計画から維持管理まで長期間の適正な管理が必要とされるものという観点から、道路施設、河川施設、下水道施設、港湾施設、漁港施設、ため池についてはインフラ資産として表示し、その他の資産を事業用資産とする。

公有財産以外の財産として、地方自治体では自動車や機械などの物品を保有している。大阪府では従来から取得価額が 100 万円以上の物品を重要物品として数量を決算資料として公表してきたが、固定資産として計上する物品についても、同じく重要物品を対象とする。

評価

固定資産の評価は取得原価によることとする。ただし、売却が可能な固定資産については、附属明細表に時価情報を表示する。

なお、固定資産の評価方法としては、その固定資産を取得に要した金額で計上する取得原価によるものと、実勢価額又は物価変動率を反映させた再調達価額によるものの2つの方法がある。この2つの評価方法の主なメリット、デメリットは以下のとおりである。

表3 固定資産の評価方法のメリットとデメリット

評価方法	メリット	デメリット
取得原価	<ul style="list-style-type: none"> ・客観的である。 ・過去の一般財源や地方債の発行によりどれだけの資産が形成されたかを把握できる。 	<ul style="list-style-type: none"> ・実質的な資産額については限定的な把握となる。 ・物価変動により一般的に建築費は変動するため、過去の支出額を基にした減価償却費から施設等の更新費用を見積もることが難しい。
再調達価額を基礎とする方法	<ul style="list-style-type: none"> ・資産の実質的な価値が分かる。 ・減価償却費により実質的な更新費用の見積もりが可能になる。 	<ul style="list-style-type: none"> ・評価に主観的な要素が入りやすい。 ・継続的な評価に労力を要する。 ・行政は売却することができない資産が多くあるため再調達価額の意義が乏しい。

取得原価と再調達価額の双方にメリット、デメリットがあり、どちらが

優れているかは一概には言えない。しかし、我が国の企業会計における固定資産の評価方法は原則として取得原価であり、また、公営企業会計についても取得原価を採用している。企業会計と評価方法を一致させることで、連結対象となる団体が同じ基準で連結財務諸表を作成することが可能となり、財務諸表の理解がしやすくなり、比較も容易になるというメリットがある。このため、固定資産の評価は取得原価によるものとする。

なお、固定資産のうち、株式会社、地方独立行政法人、公社等に対する出資金については、時価又は実質的価値が著しく低下したものについては価額を減額する減損処理を行う。その他の固定資産の減損処理の適用については、今後検討する。

減価償却

事業用資産及びインフラ資産のうち、建物や工作物など利用及び時間の経過とともに機能が低下する資産については減価償却を行い、減価償却費を毎期費用として計上するとともに、減価償却累計額を貸借対照表の資産額から控除する（ただし、貸借対照表には固定資産の取得価額から減価償却累計額を差し引いた金額のみを表示し、減価償却累計額は附属明細表で表示する。）。償却の方法としては毎期一定額を償却する定額法とし、資産の実態に合わせた耐用年数等を設定する。

債権と貸倒引当金

未収金、貸付金等の債権については1年基準により流動資産及び固定資産に区分して貸借対照表に計上する。未収金については地方税に関わる税等未収金とそれ以外の未収金に分けて計上する。

これらの債権には徴収・返済可能性が低いものも含まれているため、そうした債権の実態を明らかにするために、過去の徴収実績等により貸倒引当金を計上し、流動資産、固定資産のそれぞれにマイナス表示する。

基金

地方自治体においては、特定の目的等のために資金を積み立てる基金がある。この基金については資金の積立て実績を明らかにするために資産として計上する。

貸借対照表に計上する科目としては、基金を財政調整基金、減債基金、その他の基金の3つに大別する。財政調整基金は用途が特定されず財源が不足するときに取り崩すことができるため流動性が高いので流動資産とする。減債基金については翌年度償還予定の地方債の償還に充てる分については流動資産、その他の分については固定資産に計上する。その他の基金については固定資産に計上する。

また、基金には、基金の資金を財源対策のために借り入れる基金借入金がある。この基金借入金は特定の目的で積み立てている基金から資金を借り入れるというものであり、その実態が見えにくいという大きな問題があった。基金借入金は、貸手の基金と借手の一般会計がいずれも報告主体に含まれるため、内部取引として本来は相殺すべきであるという考え方がある。ただし、貸借対照表では、こうした地方自治体の隠れた借金を明らかにするということが重要であるため、貸付を行う前の基金額を表示し、基金の控除科目として基金借入金を表示することで基金借入金の実態を明らかにする。

図7 貸借対照表の表示例

借方	貸方
資産の部 固定資産 基金 減債基金 <u>うち基金借入金</u> その他の基金 <u>うち基金借入金</u>	負債の部

なお、個別の基金の残高及び基金からの借入れの状況については、別途附属明細表で表示する。

地方債

地方債については、翌年度の償還予定額を流動負債に計上し、それ以外のものを固定負債に計上する。また、翌年度以降の償還の予定については、別途附属明細表で表示する。

地方債の発行に伴う発行手数料、支払利子等については行政コスト計算書の金融費用に計上する。

負債として計上する引当金

負債として計上する引当金としては、退職手当引当金と賞与引当金を計上する。退職手当引当金については、職員の給料及び勤続年数を基に算定し固定負債に計上する。賞与引当金については翌年度に支払う予定の期末手当・勤勉手当について、当該年度の勤務実績に係る部分について、流動負債に計上する。

なお、修繕引当金については、第三者に対する債務を伴わないことから負債とみることに否定的な見解もあり、また、所要額の客観的な見積もりが難しいことから計上しないこととする。

税収

税収は当該年度の収入として行政コスト計算書に計上する。

税収については、主権者である住民からの資本の拠出であり企業会計の資本金に準じて純資産に計上するという主張があるが、これは少数説であり採用しない。行政コスト計算書は企業会計の損益計算書と同様に当該年度の収益と費用を表示し経営成績を示すことが目的であり、地方自治体の主たる財源である税収を行政コスト計算書から除くとこの目的が果たせなくなること、また、住民は主権者ではあるが、地方自治体に持分を有しているわけではなく経済的な意味で地方自治体の所有者とは言えないこと、国際公会計基準でも収益としていることなどを考慮し、税収は行政コスト計算書の収入とする。

国庫支出金等

国からの収入である国庫支出金については行政コスト計算書の収入として計上する。

国庫支出金や負担金については、固定資産形成の財源に充てられる部分は、収益的収入として行政コスト計算書に計上する方法と、資本的収入として貸借対照表の負債又は純資産に計上する方法とがある。

民間企業会計では損益取引とみなして収益としているが、公営企業会計では資本的収入としている。料金徴収による独立採算を旨とする公営企業では、料金徴収の対象となる期間費用を明示する観点から、固定資産形成の財源に充てられる国庫支出金を、期間収益とは区分し資本的収入として扱っている。その上で公営企業会計は、固定資産の取得価額のうち国庫支出金相当額を控

除した金額を帳簿価額とみなして減価償却費を算出する「みなし償却」を認めている。これにより、国庫支出金相当額が減価償却の対象とならず、減価償却費が過少に表示されるとともに資産価値が実際よりも過大に計上され、期間の経過にかかわらず資産・資本(資本剰余金)勘定に国庫支出金相当額が減額されず残ることとなる。

このような課題を踏まえ、国庫支出金については、国税としていったん国の収入となったものが地方自治体の収入となるものであり、地方税など他の収入とは本質的に違いがないこと、公営企業会計でも資本取引の見直しが行われていること、また、国際公会計基準も収益として扱っていること、一般的な分かりやすさなど考慮し、民間の企業会計に準拠して収益的収入とする。これにより、減価償却費は圧縮されず、国庫支出金相当額も含め費用に計上される。

なお、形成された固定資産が府税などの大阪府民の負担なのか、それ以外の負担なのかを明確にすることは意味があるので、国庫支出金のうち、費用に充当される分と固定資産形成の財源に充てられる分については勘定科目を別にし、また、取得時に国庫支出金を充当した部分も含めた資産総額にかかる減価償却費が計上されていることについて、注記等で表示することを別途検討する。

一般財源調整と一般会計繰入金・繰出金

組織別、事業別で財務諸表を作成する場合、財源の不均衡を調整する必要がある。例えば部局ごとに財務諸表を作る場合、税を収入している部局においては収入が多くなるが、それ以外の事業を実施する部局においては財源が不足する。実際には不足した財源については税収等の一般財源が充てられていることを踏まえ、こうした資金の調整の状況を示すため一般財源調整の項目により表示する。

また、特別会計は一般会計との資金のやり取りがある。特別会計の財務諸表においては、特別会計単独のコスト情報、資金情報を明らかにし、当該特別会計の収支差額を表示した後に、一般会計と特別会計との資金の流れを、一般会計繰入金・繰出金として表示する。

図 8 一般財源調整の仕組み

一般財源共通調整・・・税金などの一般財源の収入が多くある部の一般財源を吸い上げる仕組み
 一般財源充当調整・・・収入に比べて支出が多い部へ財源を充てる仕組み

部キャッシュ・フロー計算書

収入	20	
支出	110	
収支差額合計	90	⇒ 税金などの一般財源がない部は、部単 独で見ると収支がマイナスになる。
一般財源共通調整	0	
一般財源充当調整	90	⇒ 不足分について一般財源を充当
前年度からの繰越	0	
形式収支	0	⇒ 差額はゼロになる。

部行政コスト計算書

収入	25	
費用	120	
収支差額合計	95	
一般財源共通調整	0	
一般財源充当調整	90	⇒ キャッシュ・フロー計算書の一般財源調 整と同額を行政コスト計算書にも表示
調整後の収支差額	5	

貸借対照表の現金預金もゼロになる。

税金などの一般財源がある部からは、逆に一般財源共通調整により
 プラス分を吸い上げることで、財源が不足している部の財源に充てる。

第2 財産の調査

1 大阪府の財産管理

地方自治体は、道路、学校、住宅、庁舎など、住民にとって必要な公用・公共施設を多数保有している。中には、住民ニーズの変化等により、その役割を終え売却・転用処分が可能となった資産もあり、それらを含め、全ての資産をいかに有効かつ効率的に活用するかが大きな課題となっている。

大阪府の公有財産台帳には、府が所有している土地や建物等について、取得時期、取得原価、数量や価格情報などの現在高が掲載されているが、道路・港湾等のインフラ資産については、この台帳登録の対象とはされておらず、資産価値についての一元的な管理はなされていない。

表4 公有財産台帳に掲載されている主な財産の現在高(平成21年3月31日時点)

区 分		数 量	備考
土 地		44,392,945.55 m ²	
建 物		14,229,356.93 m ²	延床面積
山 林		77,602.98 m ²	
		783,678 本	
動 産	船 舶	153.25 t	
	浮標、浮棧橋	94 個	
	航 空 機	1 機	

表5 大阪府が管理する主な社会基盤施設の現在高(平成21年3月31日時点)

区 分		数量(延長)	備考
道 路	一般国道	327.5 km	15 路線
	主要地方道	662.1 km	46 路線
	一般府道	540.5 km	138 路線
	計	1,530.1 km	199 路線
モ ノ レ ー ル		21.7 km	
河 川	1 級河川	587 km	
	2 級河川	190 km	
	計	777 km	
流 域 下 水 道		548.8 km	下水管の延長

本表は、大阪府が管理する主な社会基盤施設の延長であり、うち大阪府が所有権を有するものをインフラ資産として財務諸表に計上
道路については平成20年3月31日時点

2 財産調査の実施

新公会計制度導入の目的の一つは、全ての資産の経済的価値を統一的に表示し、資産・負債のバランスや減価償却費などのコスト情報を正確に把握すること、さらにそれらの情報を活用し、資産の売却や有効活用への取組みを推進することにある。

新公会計制度の貸借対照表には、大阪府が所有する全ての固定資産について、統一的な基準で正確に評価した価格情報を計上する必要がある。

このため、開始貸借対照表の作成に当たっては、これまで価格情報を台帳管理してこなかった道路や港湾等のインフラ資産についてはもちろん、公有財産台帳に資産価額を掲載することとされてきた各種事業用資産についても、正確性を期すため、改めて調査を行う方針としている。

この財産調査は、貸借対照表に計上すべき全ての府有財産を調査対象とするものであり、開始貸借対照表（平成 23 年度からシステムの試験運用を行うこととしているため、作成基準日は平成 23 年 4 月 1 日）を作成するために不可欠となる重要な取組みであることから、それぞれの資産を管理している部局において、計画的かつ効率的に作業が進められる必要がある。作業に伴う事務量が膨大なため、担当部局においては、既に調査に着手している。

現在、第一弾として調査中の対象財産は、公有財産の大部分を占める土地、建物、工作物、立木竹、動産とし、これらの主な調査項目は、取得年月日、取得原価、会計区分、財産種別、財産の諸元（構造、用途、面積等）としている。今後、平成 22 年 3 月に各部局の調査データを新公会計制度プロジェクトチームに提供してもらい、必要となる補完調査等の調整、減価償却費の算定基準の検討等を行うこととしている。その後、平成 23 年 4 月 1 日までの異動状況を加えた資産データを、財産管理システムへ登録する予定である。

その他の公有財産に含まれる物権、無体財産権、有価証券及び出資による権利並びに物品についても、順次調査を実施し、土地等と同様に平成 23 年度前半までに、各々の財産管理システムへのデータ登録を完了させる予定としている。

り価額情報の整備を行う。

【道路等の底地（土地）の取得原価】

当該施設の供用開始時点の公示地価等を基準として土地単価を設定し、用地の面積を乗じて算定。

【道路の構造物等の取得原価】

当該資産を現時点で取得した場合に要する経費（再調達原価）を算定した上で、その価額を取得時の物価指数等により増減させることにより算定。

第3 財務諸表を作成するシステム

1 複式簿記を行うシステムの構築

地方自治体では、法令により現金主義会計に基づく歳入歳出決算の作成が義務付けられているため、複式簿記を導入するに当たっても、歳入歳出による会計処理を前提にシステムを構築する必要がある。このため、従来の財務会計システムに新たに複式簿記に基づく処理を追加し、また、減価償却費など発生主義特有の会計処理を反映した財務諸表が出力できるシステムの改修を行う。

2 日々仕訳方式の採用

多様な財務諸表を正確かつ迅速に作成するためには、日々の1件1件の収入・支出の会計処理を行う段階で、同時に複式簿記による仕訳データを作成する方式、いわゆる日々仕訳方式を採用する必要がある。

できるだけ仕訳情報登録に伴う作業負担を軽減させるため、収入・支出の性質別情報に基づきシステムが自動的に仕訳を行い、仕訳データを蓄積する機能を財務会計システムに追加するよう改修を行う。

また、減価償却費や引当金の繰入れなど現金収支を伴わない取引については、一定期間毎に必要なデータができるだけスムーズに蓄積されるよう財務会計システムや関連システムについて必要な改修を行う。

表7 日々仕訳方式と一括変換方式との比較

処理方式	日々仕訳（リアルタイム方式）	一括変換（随時仕訳変換方式）
	発生の都度、システムの支援によりリアルタイムに変換し複式記帳する方式	通常の業務フローでは仕訳せず、期末や一定期間ごと一括変換し複式記帳する方式
長所	<ul style="list-style-type: none"> ・精度の高い仕訳情報を予算執行の時点で効率的に蓄積 ・正確な財務諸表が迅速に作成できる ・職員のコスト意識の向上が図られる 	<ul style="list-style-type: none"> ・システム操作に変更なし ・システム改修が小規模
短所	<ul style="list-style-type: none"> ・予算執行時に仕訳情報の登録作業が必要（システムによる入力支援で省力化が可能） ・オンライン処理のシステム改修必要 	<ul style="list-style-type: none"> ・一括変換するまで複式情報が持てない ・変換後に大量の確認・修正作業が発生 <ul style="list-style-type: none"> ・データ検証に時間がかかる ・財務諸表の作成が遅い

3 財務会計システム

(1) 財務会計システムの役割

財務会計システムは、歳入歳出予算の執行を管理し決算書を調製する会計事務の根幹をなすシステムであり、新公会計制度の導入による財務諸表作成のためにも中心的役割を担うシステムとなる。他の関連システムで算定・管理する

各種資産や減価償却等の情報を合わせて集約のうえ、財務諸表を作成するという重要な役割を担う。

(2) 収入・支出の複式仕訳データの作成

歳入歳出予算はいずれも款・項・目・節に区分され財務会計システムに登録されている。歳入は、その性質により款に大別し、項の区分を設け、さらに各項の内容を明らかにするため、目・節の区分を行っている。また、歳出は、その目的に従って款・項に区分した上で、執行目的別に目に区分し、更に、費目の性質別特性により節の区分を行っている。

システム改修に当っては、これらの予算科目のうち性質別特性を有する最小単位である「節」情報に基づき自動的に複式仕訳データを生成する機能を追加する。この機能により、例えば、「給料」や「役務費」であれば自動的に行政コスト計算書の費用勘定に計上されることになり、「投資及び出資金」であれば貸借対照表の資産項目として計上されることとなる。

しかし、例えば、(節)「委託料」の場合、庁舎清掃業務委託料(物件費)のように費用(行政コスト計算書)となる場合もあれば、工事の実施設計業務委託料(建設事業費)のように固定資産(貸借対照表)の増加となる場合もある。このように「節」情報のみでは一義的に勘定科目を決定できない費目については、予算編成支援システムから連携する性質別情報(人件費、物件費、建設事業費など)に基づき、複式仕訳の選択候補を絞り込んでシステム画面に表示する。その結果、職員の作業負担を軽減するとともに、仕訳区分を限定することにより、誤った仕訳の発生を防止することも期待できる。

表8 仕訳区分の絞り込み

《参考：東京都での仕訳区分の事例》

節：委託料(性質別情報：物件費)の場合

節「委託料」の情報により、12の仕訳パターンを選出

さらに当該事業予算の性質別情報「物件費」により、対象となる仕訳区分を1つに絞り込んでシステム画面に表示

節	性質別情報	仕訳パターン(勘定科目(借方))	
委託料	物件費	行政コスト計算書	行政費用/物件費
	維持補修費	行政コスト計算書	行政費用/維持補修費
	資産形成支出	貸借対照表	固定資産/建設仮勘定
	ほか9件		

システム画面には「物件費」の仕訳のみ、表示される

(3) 人件費など共通経費の事業別配賦

個別の事業に要するコストとは、行政サービスの“原価”であり、その算定に当たっては、工事費などの直接経費のみならず、職員の人件費などのコストについても含めることとなる。

大阪府では、職員の人件費については、主に各部局ごとに1つの予算科目(歳出目)・所属に一括して予算を計上し支出しており、事業別コストの算定に当たっては、それをそれぞれの事業に配賦する作業が必要となる。また、効率かつ経済的な予算執行のため、複数の出先機関に係る庁舎管理業務などを本庁で一括して契約・支出しているケースもあり、このような経費についても同様の取扱いが必要である。

現在の決算・システムでは、事業別に認識していないそのような共通経費について、別途定める配賦基準(例えば人件費であれば事業の執行に従事した職員数を基準に配賦するなど)に基づき算定したコストを、それぞれの事業に配賦し財務諸表に計上するための機能を新たに整備する。

(4) 非現金取引の複式仕訳データの作成

複式会計では、財産の受贈、減価償却費、各種引当金繰入額など現金収支を伴わない取引も財務諸表に計上するが、これらは現金収支に基づき記録を行う官庁会計にはない情報であるため、新たな仕組みが必要となる。

このうち減価償却費や除却費など資産に関するものについては、財産管理のシステムから財務会計システムへデータ連携することによって記録する。また、各種引当金繰入額など財務会計システムで処理する案件については、現金収支を伴わない取引を記録するための専用メニューを新設する。

4 関連システム

(1) 財産管理のシステム

大阪府では、建物や土地等の公有財産については公有財産管理システム、重要物品については物品管理システムにより、数量、種別、金額等について管理している。新公会計制度の導入に伴い、新たに道路や橋梁といったインフラ資産についても、公有財産管理システムに登録する。

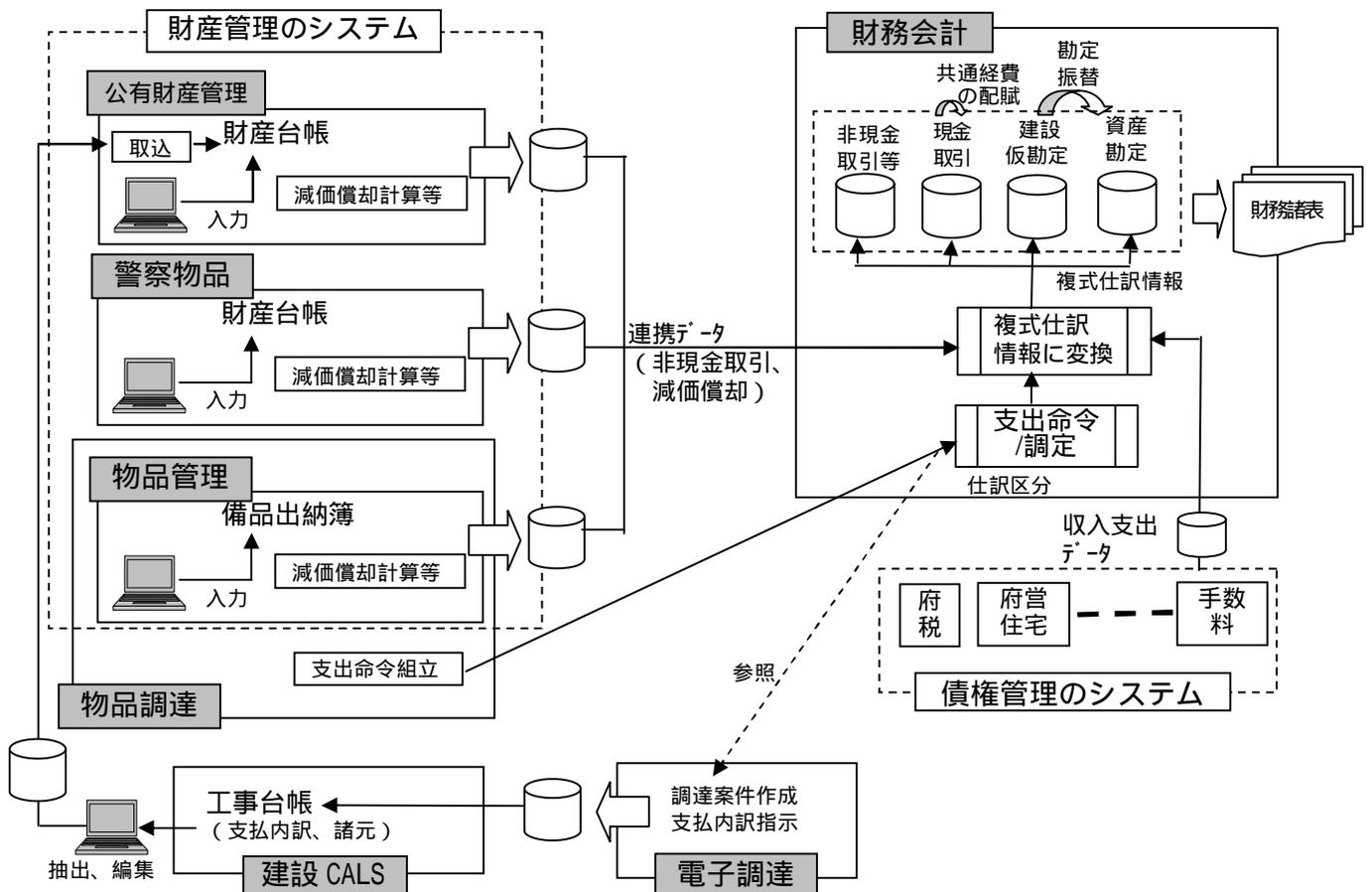
財務諸表を作成するためには、財産の種類や構造ごとに耐用年数を定めて減価償却を行い、減価償却費や減価償却累計額を計上する必要がある。このため、

公有財産管理システム等に減価償却費等の算定及び管理に必要な情報を新たに追加し、その上で財務会計システムとの連携を図ることにより財務諸表に反映する。

(2) 物品調達システム

大阪府では、物品を購入する場合、物品調達システムで支出手続きを行う。このため、物品調達システムにおいて費用となるものと資産になるものの仕訳区分を選択し、財務諸表に計上し、固定資産として計上する物品については減価償却を行っていく。

図10 システム全体図



(3) 債権管理のシステム

大阪府では、府税、府営住宅や府立学校に係る使用料、貸付金償還金、インターネットを利用して申請する手続きに係る手数料など取扱い件数が多い特定の収入については、それぞれ財務会計システムから独立した専用のシステムを設け会計処理を行っている。それらのデータは、所属・歳入予算科目ごとにあらかじめ決められた調定番号をもって財務会計システムに連携しているが、それぞれの調定番号に仕訳区分の情報を付加することにより、財務諸表に計上する。

なお、このような方法を採用することで、新公会計制度導入後においても、それぞれの債権管理のシステムでは現行どおりの処理・データ連携を行えばよく、改修の必要はない。

(4) 電子調達システム

大阪府では、物品以外の調達（建設工事、測量・建設コンサルタント等委託役務）を行う場合は、調達担当者が電子調達システムにより案件を登録のうえ業者を選定し契約を行い、支払担当者が財務会計システムにより支払う。このため、電子調達システムにより調達担当者が指示した支払いの内訳（費用分と資産分）をもとに、財務会計システムで支払担当者が判別し入力を行い、正確な複式情報が作成できるようにする。

なお、建設仮勘定で計上させる場合は資産番号も指示し、これをあわせて財務会計システムで登録しておく。これにより、資産勘定に振り替える際、蓄積された建設仮勘定の中から該当するものをもれなく円滑に抽出でき、作業の効率化を図る。

(5) 建設CALSシステム

大阪府では、道路や橋梁などのインフラ系資産の形成過程を工事台帳の一部として建設CALSシステムで管理している。諸元などの基礎情報については電子調達システムで入力した調達案件情報を取り込み、入力作業の効率化を図っている。資産の供用開始時には、公有財産管理システムに資産として登録する必要がある。登録項目の多くは建設CALSの工事台帳にあるため、これを抽出・編集したのち公有財産管理システムに取り込むことにより、入力作業の負担を軽減する。

第4 財務諸表の活用方策

1 新公会計制度に基づく行政運営

(1) アカウタビリティの充実

財政状況開示の必要性

民間企業は、毎年、有価証券報告書やアニュアル・レポートなどにより詳細な経営状況の公表に努めている。経営者は委託者としての立場にある株主や契約相手方などの利害関係者に対し、経営判断とその結果についての説明報告責任を果たさなければならない。投資家や債権者は、出資や信用供与などに際し、それらの財務情報に基づき企業経営の健全性を評価することとなる。

地方自治体のアカウタビリティが求められて久しいが、深刻化を増す自治体の財政運営は、財務情報についての的確な情報開示を一層重要なものとしている。厳しい財政状況の実態を分かりやすく伝え、政策判断とその結果に対し、主権者であり顧客である住民の理解と協力を得る取組みを進める必要がある。

さらに地方債制度改革により、平成18年9月以降、市場公募債の発行は個別条件決定方式へと移行した。大阪府債に対する市場評価を高め、円滑な民間資金調達を図る観点から、IR活動などを通じて財政状況を積極的に開示・説明することも求められている。

財政状況の開示の現状

大阪府では、現在、歳入歳出決算書、決算統計、財政事情の公表（財政のあらまし：年2回）、地方公共団体の財政の健全化に関する法律に基づく健全化判断比率（4指標）等の公表など、主に法令・条例等に基づく内容を開示している。貸借対照表等の財務諸表の作成にも取り組んできたが、これまでの財務諸表は、決算統計の数値を事後的に組み替える方式で作成したもので、計数の正確性や公表時期などの面で課題が残る。

また、個別の事業に係る情報としては、予算に関しては平成21年度当初予算から、要求・査定状況をホームページで公表している。住民に開かれた予算編成を行うため、その過程を個々の要求項目レベルでタイムリーに開示する現在の方式は、全国的に見ても画期的な取組みである。一方、個別事業の決算情報については、大阪府営住宅事業について、独自に作成した貸借対照表等の財務諸表を公表するなどの取組例があるが、全庁的には、事業別の決算情報を

把握・公表するための取組みは進んでいない。

アカウンタビリティ充実に向けての取組

新公会計制度の導入により、財政状況の開示に係る諸課題への対応が可能となる。これまでの決算統計組替方式を日々仕訳方式に変更するとともに、資産調査によりインフラ資産の価額を適正に評価・管理することにより、財務諸表の計数の正確性は格段に向上し、財政状況をよりの確に表したものとなる。さらには、組織別・事業別・目的別などのセグメント情報も容易に把握できる。

地域主権、住民主体の地方自治の推進のためには、財政状況を正確かつ迅速に開示していくことが不可欠である。新公会計制度の導入は、大阪府の財政が今どのような状況にあるのかといったマクロの視点と、地域に密着する個々の事業に係るフルコストとそれに対する費用負担の状況といったミクロの視点の両面で、住民参加の行政運営を一層充実させるため必要となる情報を提供する役割が期待される。

開示に当たっての検討事項

有用な情報を含む財務諸表であっても、それ自身は広く誰にでも理解できるものではなく、機械的に公表するだけでは説明責任を果たしたことにはならない。開示する財務諸表の単位（どのような会計単位を対象とし合算するか、また、どの程度の規模や内容を一つの事業としてまとめるかなど）、経年変化、指標、府民一人当たりなどのコスト表示、勘定科目・用語の説明などわかりやすい開示の手法、誤解や判断の誤りを招くことない開示のあり方など、今後、開示に関する基本的なガイドラインについて十分検討する必要がある。

議会に対する財務諸表の提出

地方自治体の決算は、地方自治法で「次の通常予算を議する会議までに議会の認定に付さなければならない」と規定されており、決算審査の結果を次の予算審議に反映させることを意図している。また、議会の認定に付する決算書類は、収入支出の実績を予算と対比して示す様式を基準としなければならないとされている。

しかし、その一方で、法が予定する、「議会の予算制定 執行機関による施策実施 議会での決算審査 議会での予算審議」というサイクルをより有効な

ものとするために必要となる財務情報を適切に提供することも重要である。

このため、今後、このような決算審査・予算審議に活用できるよう、議会に対し財務諸表を提出する。

(2) マネジメントの強化

財務指標による大阪府全体の財務分析

大阪府全体の財務分析は、決算統計などをもとに、経常収支比率など従来からの指標に、実質公債費比率など地方財政健全化法に基づく4指標を加え行ってきた。さらに、平成20年度には、財政運営を自ら律するため、予算編成、財政運営の指針として、本来収支・正味収支、実質府債残高倍率、実質公債費比率、収益的収支比率といった大阪府独自の指標を導入するなど積極的な取り組みを進めてきたところである。

財務諸表を活用した分析指標の充実

大阪府独自の指標には企業会計的な要素を採り入れたものもあり、新公会計制度で作成される財務諸表を活用することにより、それらの精度の向上・充実が期待できる。大阪府全体の真の財政状態を把握し、今後の財政運営を的確に舵取りするためには、現行の決算で不足するストック、フルコストなどの情報を財務諸表で補足することにより、広範な視点からの分析・評価を行うことが重要である。特に、資産に関しては、インフラ資産も含めた、より正確な情報の把握が可能となるため、積極的な活用が望まれる。

なお、先行導入している東京都では、財務諸表を用いた主な分析指標として次のような内容を紹介している。なお、一部は大阪府独自の指標にもその要素を取り入れている。

世代毎の負担比率

貸借対照表の資産と負債の比率により、インフラ資産など社会資本を中心とした資産整備に係る世代間の負担バランスについて分析・評価

施設の老朽化率

貸借対照表の減価償却累計額を資産の更新需要の目安とし、固定資産額（取得価額）との比率により老朽化の度合いを把握

負債対税収バランス

貸借対照表の負債総額とキャッシュ・フロー計算書の税収を対比させ、そのバランスを経年比較することにより、むやみな負債増加の抑制などに活用

段階的収支

行政コスト計算書の収入と費用の状況を、

- ()一般的な行政活動段階（行政収支）
- ()それらに利息等の金融収支を加味した通常活動段階（通常収支）
- ()さらに特殊要因や資産の譲渡といった特別要因を加えた最終段階（総収支）

に区分し、段階ごとの収支分析によって財政上の課題を分析（単式決算を段階的区分により表示するキャッシュ・フロー計算書でも同様の分析が可能）。

また、すべての歳入を、例えばフロー・ストックなど性質の違いに着目して区分のうえ表示するなど、現行の決算では容易ではない実質的な収支状況の把握も可能となる。

いずれも有用な視点であるが、実際に財務諸表から導き出される数値情報を分析・評価に活用するために不可欠な「物差し」の設定は容易ではない場合が多い。

今後、財政運営や予算編成における目標に対応した指標の策定及び分析手法の確立について、財務諸表の積極的な活用を前提に取り組んでいく。

財務諸表を活用した組織マネジメントの実施

組織全体の財務分析に独自指標を導入する一方で、個別の事業の財務分析については、予算編成の段階で議論はなされているものの、それ以外の場面では、組織としての統ルール・視点に基づき実施されていない。その要因としては、現在の会計処理・システムでは、人件費、金利、間接経費などを含む真の事業コストを把握できないことなどが挙げられる。

大阪府の新公会計制度は、

- ()発生主義・日々仕訳方式による会計処理
- ()組織別・事業別など多様な財務諸表の作成
- ()財務情報を組織的・定例的に提供するためのシステム整備

などを柱とするものであり、先に述べた課題が解消され、事業の分析・評価に必要な財務情報をタイムリーに把握することが可能となる。

特に、収入・支出案件ごとに複式仕訳を記録する“日々仕訳方式”を導入することにより、精度の高い財務情報を、組織別・事業別といったマネジメントに有用な単位で把握できることは大きな特徴である。決算統計を組み替える現行の方式では実現できないこの利点を最大限に発揮することで、今後の経営戦略に役立てていく。

その具体的取組として、大阪府では、財務諸表を活用した組織マネジメントを実施する。より効率的な自治体経営確立のためには、部局長・所属長が行うマネジメントを通じて、施策の効率的な実施と行政サービス水準の向上に努めることが重要であり、財務情報に基づく組織経営戦略の策定、財務分析・評価の結果を施策の実施や次の予算編成に反映するPDCAサイクルの確立などに取り組む。

分析・評価の手法の確立

新公会計制度によって正確な財務情報の把握は可能となるが、財務情報のみで、事業の評価を行うことは出来ない。利潤追求が目的でない行政では、財務諸表では表すことのできない事業の成果を正確に把握することが必要となる。例えば、施設の管理・運営では、

- ()設置目的に沿った運営がなされているか(目的適合性)
- ()多くの利用に供されているか(必要性)
- ()提供したサービスに利用者は満足しているか(満足度)
- ()所期の事業目標(成果)が達成されているか(目標達成度)

などの情報がそれであり、そのような非財務情報と、財務諸表から得られる情報(事業収入、人件費、施設管理費、減価償却費、支払利息など)を対比することにより、はじめて的確な評価が可能となる。

今後、財務諸表を有用なツールとして活用した組織マネジメントを実施していくためには、事業別財務諸表の単位(予算の編成・管理の単位である歳出予算事業を基に作成)、人件費や支払利息などの事業別配賦基準といった財務諸表の基礎的事項のほか、PDCAサイクルの具体的内容、事業内容に応じた成果指標や評価基準など分析・評価の手法を確立するため必要となる事項について検討を進める。

2 財務諸表の具体的な活用について

今後、大阪府では、次のような財務諸表の活用方策について、先に述べた諸課題の解決等とあわせて検討していく。

(1) アカウンタビリティの充実

直接的な事業費のみならず、人件費や金利等を含むフルコストの視点で財務情報をとらえ、活動実績や成果などの非財務情報とともに、より充実した情報として、さまざまな媒体を通じて府民等に提供する。

また、より分かりやすい情報とするため、財務諸表に加え、例えば、府民一人当たり、あるいは様々な成果に照らした1成果単位当たりのコストや資産・債務の状況、受益者の負担の状況(税等の投入割合)などの分析結果をあわせて明らかにする。

さらに、議会における決算審査に当たり、会計別や部局別の財務諸表、主な事業に係るフルコスト情報など、より詳細なデータを提出することにより、決算審査の一層の充実に寄与する。

〔情報提供の例〕

既存のツール(ホームページ、財政のあらまし等)の充実
予算編成過程(要求・査定)の公表と併せた決算情報の開示
IR(投資家向け説明)資料への活用
業務・サービス提供に要したコスト情報などの表示
公の施設のフルコストによる収支情報の開示
議会における決算審査の資料の充実

(2) マネジメントの強化

財務諸表から導き出される情報を分析、評価することにより、大阪府自らが既存の事業について不断の点検、見直しを行うとともに、政策の企画立案に当たっての基礎資料として財務諸表の活用を図る。

〔マネジメントの例〕

予算編成等への活用
直接的な事業費のみならずフルコストの視点で費用対効果等を検証
受益者負担と府民(税等)負担の状況からみた使用料・手数料水準の

検証

財務バランス（資産と負債の比率による現役・将来世代間の負担割合等）の現状分析

将来の資産更新を含めた持続可能性の検討

要員マネジメントへの活用

事業に占める人件費率や、府税事務所、土木事務所など同種の事業を実施する所属間での人件費の比較、また、その経年変化を分析することにより、適正な人件費水準や配置する職員数の検討に活用

施設等利用者当たりのコストの検証等を事務事業のアウトソーシングの検討に活用

議会の決算審査資料の充実

議会における決算審査の充実に寄与

第5 今後の検討の方向性

1 更なる検討について

大阪府では、平成21年6月1日に新公会計制度のプロジェクトチームが発足し、会計基準、公有財産の調査、システムの改修等の検討を行ってきた。しかし、会計基準の策定もまだ途上であり、今後個別の会計処理等について詳細を定めていく必要がある。また、公有財産の精査やインフラ資産の算定等の作業についてはこれから本格化し、システムの改修についても平成22年度から始まる。

民間企業会計は、国際的な会計基準であるIFRS（国際財務報告基準）の採用に向けて動き出しており、公会計の分野においてもこうした動きを注視しながら必要に応じて改善を行っていく必要がある。

また、会計基準やシステムの改修などは新公会計制度を作る土台作りであり、さらに新公会計制度によって得られた情報を業務改善に活かしていくための方策についても、これから本格的に検討していく必要がある。

このように、今後も取り組んでいくべき課題は山積しているが、今後も有識者など広く意見を伺いながら検討を続け、平成24年度からの本格導入に向けて取り組んでいく。

2 職員の意識改革

財務諸表を作成したからといってそれで終わりではなく、その数値を基に業務改善等に結びつけていく必要がある。そのためには職員がコストについての意識をより明確に持つことが不可欠である。

行政は、道路整備や生活保護など、採算性とは結びつかない業務を多く実施しているため、コスト意識が希薄となりがちである。しかし、不採算事業といえどもコスト意識が不要ということにはならない。人件費や物品購入にかかるコストのみならず、固定資産を保有していることにより発生しているコスト、地方債を発行することにより毎年発生する利息など、事業のフルコストを把握した上で、業務を行っていく必要がある。

このため、まず複式簿記・発生主義会計に関する基本的な知識を習得する必要がある。大阪府では庁内ウェブにおいて複式簿記に関する記事を掲載するとともに、研修を開催した。今後はさらに研修の対象を広げ、職員に広く複式簿記・発生主義会計に関する考え方の周知を図る。

その上で、個々の事業について、各々に関わる職員が発生主義ベースの新たな視点で捉えることにより、効率化や代替的手段の検討などを行っていく必要がある。執行している事業そのものに対してフルコストを認識し、個々の担当者というレベルから事業改善の意識を持つことが重要である。

3 全国的な基準の統一に向けて

大阪府は財務諸表の作成に向けて独自に会計基準の策定のための検討を行っている。こうした検討を通じて企業会計に対する理解が深まり、また、既存の会計制度の課題などが明らかになるなどの意義もあるが、多くの地方自治体が同じように会計基準の検討を行うことは非効率であるとも言えるだろう。

また、それぞれの地方自治体が別々の基準を設定することは、住民にとっても分かりにくく、自治体間比較を行うことも難しくなるなどの問題もある。

このため、全国の地方自治体が統一の会計基準を定める必要がある。この際には地方自治の業務や財政制度に習熟している自治体職員と、公認会計士等の有識者により検討を行い、客観的で透明な財務諸表を作成するための枠組みを構築していくことが必要である。国から与えられた仕組みではなく、地方自治体自らが主体となって会計基準を策定することが、真の地方自治のための大前提となる。

大阪府は、会計基準の策定過程における成果を基に、これから全国統一的な会計基準の推進に向けて、更なる取り組みを行っていく。

4 他団体のシステム改修に対する協力

地方自治体の新公会計制度導入に関し、会計基準の統一と併せて重要な課題として挙げられるのは、複式簿記を行うための会計システムの整備である。昭和60年代後半から平成初期に会計システムを導入した地方自治体の中には、技術革新に伴うシステム再構築の時期を迎えているところもあり、それに合わせて新公会計制度への対応を検討する動きもある。

今回、メインとなる財務会計システムの改修に当たっては、東京都の協力のもと、その事例を踏襲することを基本に大阪府固有の要素を考慮する方針で進めており、その効果として、システムの基本設計に要する期間の大幅な短縮、システム改修費用の節減や独自性の確保が可能となる。

このような大阪府の事例は、今後導入を検討する他団体においても、十分参

考となり得るものであり、この経験を活かし情報やノウハウの提供を通じて協力することにより、課題解決に寄与していく。

参 考 资 料